GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : 30891C
Inscrit le 20 juillet 2012

Audience publique du 20 décembre 2012

Appel formé par
les époux ... ... et ... ..., …,
contre
un jugement du tribunal administratif du 21 juin 2012 (n° 29257 du rôle)
dans un litige les opposant à
un acte du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu

Vu l'acte d'appel, inscrit sous le numéro 30891C du rôle, déposé au greffe de la Cour administrative le 20 juillet 2012 par Maître James JUNKER, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ... ..., dirigeant de société, et de son épouse, Madame ... ..., agent d'assurance, demeurant ensemble à L-…, dirigé contre un jugement rendu par le tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg le 21 juin 2012, les ayant déboutés de leur recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation de la « *décision de Monsieur le Directeur des Contributions Directes du 8 juillet 2011* (…) *portant rejet de leur réclamation du 17 mai 2011* (…), *par laquelle ils ont sollicité le redressement de leur bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2007* (…) » ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe de la Cour administrative le 14 septembre 2012 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe de la Cour administrative le 12 octobre 2012 par Maître James JUNKER pour compte des époux ...-... ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître James JUNKER et Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 4 décembre 2012.

En date du 14 janvier 2009, le bureau d'imposition d'..., section des personnes physiques du service d'imposition de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé le « *bureau d'imposition* », émit un bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés ainsi qu'un bulletin de l'impôt commercial communal pour l'année 2007 relatifs à une maison avec place initialement acquise le 14 mars 2005 en copropriété par Messieurs ... ..., … … et ... ..., ci-après dénommés « *les consorts* ... », et vendue par ceux-ci à la société à responsabilité limitée … suivant acte notarié du 19 novembre 2007.

Par courrier du 17 février 2009 adressé au directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « *directeur* », les consorts ... introduisirent une réclamation contre le bulletin de l'impôt commercial communal établi le 14 janvier 2009 par le bureau d'imposition.

Le 21 octobre 2009, le bureau d'imposition émit à l'égard de Monsieur… et de son épouse, Madame ... ..., ci-après les « *époux* ...-... », le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2007, reprenant comme partie du bénéfice commercial imposable dans leur chef le bénéfice commercial fixé par le bulletin d'établissement séparé et en commun du 14 janvier 2009.

A défaut de réaction leur parvenue de la part du directeur par rapport à leur réclamation du 17 février 2009 , les consorts ... firent introduire, par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 12 janvier 2010 et inscrite sous le numéro 26480 du rôle, un recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation de la décision implicite du directeur portant rejet de leur réclamation.

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 11 mai 2010, inscrite sous le numéro 26904 du rôle, les consorts ... firent encore déposer un second recours, formulé à titre subsidiaire par rapport au recours enrôlé sous le numéro 26480, tendant à la réformation, sinon à l'annulation du bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriété ainsi que du bulletin de la base d'assiette globale et de l'impôt commercial communal de l'année 2007.

Par jugement du 1er décembre 2010 (n° 26480 et n° 26904 du rôle), le tribunal joignit les deux recours.

Le tribunal déclara en premier lieu le recours introduit sous le numéro du rôle 26480 irrecevable en ce qu'il était dirigé contre une prétendue décision implicite de rejet du directeur dès lors qu'il aurait dû être dirigé contre le bulletin attaqué.

Concernant le recours introduit sous le numéro du rôle 26904, le tribunal releva qu'il visait tant le bulletin de la base d'assiette globale et de l'impôt commercial communal de l'année 2007 que le bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés concernant la même année d'imposition. Dès lors que le bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés n'avait pas été déféré au directeur à travers la réclamation prévisée du 17 février 2009 préalablement à la procédure contentieuse, il déclara ce recours irrecevable en ce qu'il était dirigé contre ledit bulletin. En revanche, suite à la conclusion dégagée par le tribunal que la plus-value dégagée

lors de l'opération immobilière litigieuse n'était pas à qualifier comme un bénéfice commercial, il réforma le bulletin de l'impôt commercial communal de l'année 2007.

En date du 23 février 2011, le bureau d'imposition émit une rectification du bulletin de l'impôt commercial communal de l'année 2007 en exécution du jugement précité du tribunal administratif du 1er décembre 2010, en décidant que l'assiette de l'impôt commercial communal ne donnait pas lieu à une cote d'impôt.

En date du 17 mai 2011, le litismandataire des consorts ... et de leurs épouses respectives, dont Madame …, épouse …, s'adressa au directeur pour lui indiquer que si, suite audit jugement du 1er décembre 2010, le bureau d'imposition avait procédé à la rectification du bulletin de l'impôt commercial communal de l'année 2007, il n'en aurait pas été de même concernant le bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés de l'année 2007, ni concernant les bulletins de l'impôt sur le revenu de l'année 2007 émis à l'égard respectivement des consorts ... et de leurs conjoints respectifs collectivement imposables avec eux. En s'appuyant sur le prescrit du § 218 (4) de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, communément appelée « *Abgabenordnung* », ci-après désignée « *AO* », il invita le directeur à intervenir auprès du bureau d'imposition afin de faire rectifier lesdits bulletins, tout en précisant qu'« *au besoin, la présente est à considérer comme réclamation au sujet de cette non application du paragraphe 218 (4) de l'Abgabenordnung à mes clients à ce jour* ».

En date du 8 juillet 2011, le directeur s'adressa au litismandataire des consorts ... et de leurs épouses respectives en les termes suivants :

« *Dans votre missive datée du 17 mai 2011, vous me priez d'intervenir auprès du bureau d'imposition compétent afin que soient redressés, suite au jugement sous rubrique, le bulletin d'établissement séparé et en commun de 2007 de vos mandants ainsi que leurs bulletins de l'impôt sur le revenu de cette même année. Le tribunal ayant retenu que l'activité exercée par vos mandants n'était pas à qualifier de nature commerciale pour 2007, vous estimez que, sur base du § 218 alinéa 4 de la loi générale des impôts (AO), le bulletin d'établissement séparé et en commun et les bulletins personnels de vos mandants seraient à redresser d'office.*

Or, si le tribunal s'est prononcé, en ce qui concerne le bulletin de la base d'assiette de l'impôt commercial communal de l'année 2007, en jugeant, quant au fond, que l'activité déployée par vos mandants n'a pas dépassé le cadre de la gestion du patrimoine privé, de sorte qu'aucun impôt commercial n'était dû, il n'en reste pas moins qu'il a également retenu, quant à la forme, que le recours, dans la mesure où il a été introduit contre le bulletin de l'établissement séparé et en commun des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés de l'année 2007, était irrecevable omisso medio, ainsi que le documentent sans équivoque les extraits suivants :

« ...seul le bulletin d'imposition de l'impôt commercial communal était visé par les réclamants, ceux-ci n'y ayant mentionné ni explicitement, ni implicitement le bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés. » (page 5)

« Dès lors, un recours dirigé contre un bulletin d'imposition déterminé est irrecevable omisso medio si ledit bulletin et les contestations formulées n'ont pas été soumis préalablement pour examen et décision au directeur. En l'espèce, le recours tel que dirigé contre le bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriété, bulletin n'ayant pas été préalablement soumis au directeur, doit être déclaré irrecevable. » (page 6)

« ...le déclare cependant irrecevable dans la mesure où il est dirigé contre le bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriété de l'année 2007 » (dispositif, page 10)

Il en résulte que le bulletin d'établissement séparé et en commun de l'année 2007 a acquis autorité de la chose décidée et n'est soumis à aucun redressement sur base du jugement précité.

Le paragraphe 218 alinéa 4 AO, énonce le principe que : « Ist die in einem Feststellungsbescheid enthaltene Feststellung durch Rechtsmittelentscheidung ... geändert worden, so werden Bescheide (Steuerbescheide...), die auf dem bisherigen Feststellungsbescheid beruhen, von Amts wegen durch neue Bescheide ersetzt, die der Änderung Rechnung tragen. (...) ». Or, le tribunal a précisément retenu l'irrecevabilité du recours contre le « Feststellungsbescheid » (bulletin d'établissement séparé et en commun) qui n'est donc pas à rectifier sur base d'une « Rechtsmittelentscheidung » (jugement du tribunal administratif). Le paragraphe 218 alinéa 4 AO ne saurait dès lors sortir ses effets en l'espèce et les bulletins de l'impôt sur le revenu de l'année 2007 respectifs de vos mandants n'encourent partant aucune modification ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 7 octobre 2011, les époux ...-... introduisirent, à titre principal, un recours en réformation et, à titre subsidiaire, un recours en annulation à l'encontre de l'acte directorial du 8 juillet 2011, parallèlement aux recours similaires introduits respectivement par les consorts ... et Messieurs … et ... ensemble avec leurs épouses respectives.

Dans son jugement du 21 juin 2012, le tribunal releva qu'il ressortirait à suffisance de droit du jugement précité du 1er décembre 2010 que celui-ci a, d'une part, accueilli favorablement la demande des consorts ... de voir le bulletin de l'impôt commercial communal de l'année 2007 réformé au motif que la plus-value dégagée de l'opération immobilière litigieuse ne constitue pas un bénéfice commercial et, d'autre part, déclaré irrecevable le recours introduit à l'encontre du bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés dès lors que ledit bulletin n'avait pas été soumis au directeur préalablement à la procédure contentieuse. Il en conclut que ledit bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés est revêtu de l'autorité de la chose décidée suite au jugement définitif du 1er décembre 2010, de sorte que la lettre du directeur du 8 juillet 2011 ne saurait contenir un élément décisionnel sous peine de remettre en cause le principe de l'autorité de la chose décidée. Par voie de conséquence, d'après le tribunal, ladite lettre du 8 juillet 2011 ne pouvant avoir qu'un caractère purement informatif et explicatif de la portée dudit jugement, entraînant qu'elle ne saurait faire l'objet d'un recours devant le tribunal et que le recours est à déclarer irrecevable.

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 20 juillet 2012, les époux ...-... ont fait régulièrement relever appel de ce jugement du 21 juin 2012, parallèlement aux appels similaires introduits respectivement par les consorts ... et Messieurs … et ... ensemble avec leurs épouses respectives.

Les appelants critiquent la décision des premiers juges de déclarer leur recours irrecevable faute de décision attaquable au vu du caractère purement informatif et explicatif du courrier directorial du 8 juillet 2011. Par référence à leur réclamation du 17 mai 2011 qui aurait sollicité la rectification des bulletins y visés et précisé qu'elle serait, au besoin, à considérer comme réclamation au sujet du défaut d'appliquer le § 218 (4) AO en l'espèce, les appelants analysent ledit courrier comme véhiculant une décision directoriale portant refus de faire application du § 218 (4) AO « *en tirant des conséquences inexactes du*

jugement du tribunal administratif du 1er décembre 2010 ». Tout en rappelant que la nature décisionnelle d'un acte ne dépendrait pas uniquement de son libellé, mais également de la demande qu'il entend rencontrer, les appelants estiment que le courrier directorial du 8 juillet 2011 représenterait partant une décision administrative susceptible de faire l'objet d'un recours contentieux et que les premiers juges auraient dû admettre la recevabilité de leur recours.

L'Etat conclut par contre à la confirmation du jugement entrepris en renvoyant à la motivation y contenue.

Il se dégage du libellé du courrier du litismandataire des consorts ... et de leurs épouses respectives du 17 mai 2011 qu'il véhicule une demande tendant à une intervention du directeur afin que le bureau d'imposition compétent procède à une rectification du bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés du 14 janvier 2009 et des bulletins de l'impôt sur le revenu individuels émis à l'égard des consorts ... ensemble avec leurs conjoints respectifs pour l'année 2007.

En l'absence de toute demande similaire portée antérieurement devant le bureau d'imposition compétent et de toute manifestation de volonté de ce dernier concernant la nécessité ou non de redresser les bulletins d'établissement et de l'impôt sur le revenu prévisés se dégageant des éléments en cause, le courrier du 17 mai 2011 des consorts ... et de leurs épouses respectives ne peut pas être qualifié comme réclamation au sens du § 228 AO ou comme contestation au sens du § 237 AO.

Par contre, la Cour ne partage pas l'analyse des premiers juges revenant à dénier tout contenu décisionnel au courrier directorial du 8 juillet 2011. En effet, l'autorité de chose jugée dont est revêtu le jugement précité du 1er décembre 2010 et l'irrecevabilité y décidée du recours contentieux dirigé par les consorts ... contre le bulletin d'établissement du 14 janvier 2009 ne sont pas un motif pour exclure *de plano* toute possibilité d'un changement de ce même bulletin, étant donné qu'une déclaration d'irrecevabilité d'un recours contentieux contre un bulletin n'empêche pas l'autorité compétente de procéder à des modifications ou rectifications de ce même bulletin par application d'autres dispositions légales les prévoyant expressément dans certaines hypothèses.

Or, les consorts ... et leurs épouses respectives se sont prévalus, dans leur courrier du 17 mai 2011, du § 218 (4) AO prévoyant le redressement de bulletins par le bureau d'imposition émetteur dans les hypothèses y prévues et du défaut par le bureau d'imposition compétent pour l'émission du bulletin d'établissement du 14 janvier 2009 et le bulletin de l'impôt sur le revenu du 21 octobre 2009 d'avoir redressé ces derniers par application du § 218 (4) AO pour tenir compte de la qualification, par le jugement du 1er décembre 2010, de leur plus-value immobilière commune litigieuse comme non commerciale. C'est sur cette base qu'ils ont demandé au directeur d'intervenir auprès du bureau d'imposition compétent pour que ce dernier soit amené à procéder au redressement du bulletin d'établissement du 14 janvier 2009 et du bulletin d'impôt sur le revenu du 21 octobre 2009. Une telle demande adressée directement au directeur doit être qualifiée comme recours hiérarchique au sens du § 46 (2) AO et le courrier directorial du 8 juillet 2011 s'analyse dans le même cadre comme refus du directeur de faire usage de son pouvoir d'injonction prévu par cette disposition pour les motifs énoncés dans ledit courrier.

Quant à la question de savoir si le courrier directorial du 8 juillet 2011 ainsi analysé est à qualifier de décision susceptible de recours, il y a lieu de préciser d'abord que, parallèlement à ce qui a été retenu ci-avant par rapport au courrier des consorts ... et de leurs épouses respectives du 17 mai 2011, ce courrier directorial ne peut être considéré ni comme

décision sur réclamation à défaut d'un bulletin *lato sensu* visé au § 228 AO par rapport à laquelle le directeur aurait statué, ni comme décision suite à une contestation au sens du § 237 AO en l'absence d'une décision discrétionnaire d'un bureau d'imposition déférée au directeur.

Cependant, le recours hiérarchique prévu par le § 46 (2) AO est considéré en Allemagne comme application particulière du droit de pétition ancré à l'article 17 de la Constitution allemande qui confère le droit général de s'adresser avec une requête ou une réclamation à l'autorité compétente ou à la représentation nationale et la question de l'existence d'une voie de recours à l'encontre d'une réponse d'une autorité saisie par un tel recours hiérarchique est évoquée en large partie par rapport au droit administratif général (cf. BECKER, RIEWALD, KOCH : *Reichsabgabenordnung*, 1963, Heymanns Verlag, *ad* § 46, Anm. 2). Indépendamment de la question de savoir si le droit de pétition instauré par l'article 27 de la Constitution luxembourgeoise revêt la même portée que celui prévu en Allemagne, il n'en reste pas moins que le droit administratif luxembourgeois admet d'une manière générale le recours gracieux qui se définit comme un recours même non formellement défini par un texte, porté soit devant l'autorité même qui a pris la décision, soit devant l'autorité hiérarchiquement supérieure si un texte investit explicitement cette autorité du pouvoir hiérarchique sur l'autorité qui a pris la décision critiquée. Les réponses des autorités saisies d'un recours gracieux ou hiérarchique s'analysent en principe en des décisions administratives susceptibles de faire l'objet d'un recours contentieux au même titre que les décisions faisant l'objet d'un tel recours. S'il est vrai que le recours hiérarchique instauré par le § 46 (2) AO est susceptible d'être exercé tant dans des hypothèses où une décision est critiquée que dans des cas où l'absence de décision ou une inaction est épinglée, cette particularité ne doit cependant pas *a priori* emporter qu'une réponse à un recours hiérarchique visant une décision soit qualifié de décision attaquable tandis qu'une réponse à un recours hiérarchique critiquant une inaction soit considéré comme acte non décisionnel. En effet, le recours hiérarchique tend à chaque fois à ce que le directeur fasse usage d'un des deux moyens de surveillance, à savoir la faculté de rapporter d'office une décision ou le pouvoir d'injonction, et le refus du directeur d'en faire usage doit être assimilé dans les deux cas à une décision de rejet du recours hiérarchique. Il y a lieu d'ajouter qu'un tel refus de faire usage des moyens de surveillance afin de modifier la situation personnelle de l'auteur du recours hiérarchique est de nature à faire grief à ce dernier.

Etant donné qu'une décision directoriale portant refus de donner suite à un recours hiérarchique au sens du § 46 (2) AO ne rentre dans le champ ni du § 228 AO, ni du § 237 AO, elle est susceptible de faire l'objet d'un recours contentieux sur la seule base de l'article 2 (1) de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, de manière que seul un recours en annulation est ouvert à son encontre.

Il découle de ces développements que l'appel est justifié et que, si le juge administratif est incompétent pour connaître du recours principal en réformation introduit, le recours subsidiaire en annulation des époux ...-... est recevable en la forme. Le jugement entrepris encourt partant la réformation en ce sens.

La Cour étant cependant saisie de l'intégralité de l'affaire par l'effet dévolutif de l'appel, il y a partant lieu d'examiner le bien-fondé de la décision directoriale du 8 juillet 2011.

Les appelants estiment que la motivation retenue par le directeur serait illogique, au motif qu'elle aboutirait au maintien d'un bulletin d'établissement renseignant dans leur chef un bénéfice commercial de 416.810,61 € et d'un bulletin de l'impôt sur le revenu reprenant leur part de ce même bénéfice alors même que le jugement prévisé du 1er décembre 2010 a

retenu l'absence d'un tel bénéfice commercial dans leur chef et que l'administration des Contributions directes a accepté cette qualification en émettant le bulletin rectificatif de l'impôt commercial communal du 23 février 2011. Or, cette contradiction entre le bulletin d'établissement et le bulletin de l'impôt sur le revenu d'une part et le bulletin de l'impôt commercial communal rectificatif d'autre part devrait emporter le redressement d'office du bulletin d'établissement et du bulletin de l'impôt sur le revenu sur base du § 218 (4) AO dont le directeur aurait dû admettre l'applicabilité pour enjoindre au bureau d'imposition compétent de procéder à ces redressements. Ils ajoutent que l'autorité de chose décidée dont est revêtu le jugement prévisé du 1er décembre 2010 ne ferait pas obstacle à l'application du § 218 (4) AO, « *alors que la loi est une source de droit supérieure au jugement* ».

Le § 218 (4) AO dispose comme suit :

« *Ist die in einem Feststellungsbescheid enthaltene Feststellung durch Rechtsmittelentscheidung, durch Berichtigungsfeststellung oder durch Fortschreibung (§ 225a) geändert worden, so werden Bescheide (Steuerbescheide, Steuermessbescheide, Feststellungsbescheide), die auf dem bisherigen Feststellungsbescheid beruhen, von Amts wegen durch neue Bescheide ersetzt, die der Änderung Rechnung tragen. Dies gilt auch dann, wenn ein zu ersetzender Bescheid bereits unanfechtbar geworden war. Mit dem Erlass der neuen Bescheide kann gewartet werden, bis die Rechtsmittelentscheidung, Berichtigungsfeststellung oder Fortschreibung, die die bisherige Feststellung ändert, unanfechtbar geworden ist* ».

Cette disposition représente une application de la distinction opérée par l'AO entre les bulletins qu'on peut appeler « de base » (« *Grundlagenbescheide* ») et les bulletins qu'on peut appeler « subordonnés » (« *Folgebescheide* ») en ce que les éléments décisionnels contenus dans la première catégorie sont obligatoirement pris comme base pour les éléments décisionnels de la seconde catégorie, le motif de cette règle étant l'existence d'éléments décisionnels dans la première catégorie de bulletins qui auront une incidence sur une pluralité d'impôts ou de cas d'imposition et le but en étant d'assurer une application uniforme et égale de la loi d'impôt et une rationalisation des procédures. La disposition du § 218 (4) AO prend comme prémisse d'application l'existence préalable d'un redressement d'un bulletin « de base » et impose comme règle le remplacement de tous les bulletins « subordonnés » fondés sur ce premier bulletin. Cette disposition prévoit donc qu'un redressement déjà opéré de tout bulletin qui doit être qualifié de bulletin « de base » doit obligatoirement entraîner le redressement correspondant de tous les bulletins « subordonnés » ayant repris les éléments décisionnels redressés du bulletin « de base ». Par contre, le § 218 (4) AO n'impose pas inversement que le redressement d'un bulletin « subordonné » quant à des éléments décisionnels repris d'un bulletin « de base » doit emporter obligatoirement le redressement de ce dernier.

Or, en l'espèce, force est de constater que le bulletin réformé par le jugement prévisé du 1er décembre 2010 est un bulletin « subordonné », en l'occurrence le bulletin de l'impôt commercial communal du 14 janvier 2009 qui a repris les bases d'imposition relatives au bénéfice commercial telles que retenues dans le bulletin d'établissement du même jour, lequel représente donc le bulletin « de base ». En outre, alors même que la qualification du revenu immobilier en cause des appelants comme bénéfice commercial, sinon comme plus-value du patrimoine privé devrait être la même tant sous l'égide de l'impôt sur le revenu que sous celle de l'impôt commercial communal, il n'en reste pas moins que le redressement opéré suite au jugement prévisé du 1er décembre 2010 porte sur le seul impôt commercial communal et le bulletin afférent est à considérer comme « subordonné » même par rapport à un bulletin de l'impôt sur le revenu, étant donné que le § 5 de la 2. *Verordnung über die*

Erhebung der Gewerbesteuer in vereinfachter Form prévoit qu'en cas de modification d'un bulletin de l'impôt sur le revenu ayant retenu un bénéfice commercial, le bulletin de la base d'assiette est à remplacer d'office par un nouveau bulletin pour tenir compte de la modification du bénéfice commercial. Par voie de conséquence, le redressement revendiqué par les appelants à travers leur courrier du 17 mai 2011 ne rentre pas dans les prévisions du § 218 (4) AO et aucune autre disposition de l'AO ou d'une autre législation applicable n'impose un tel redressement.

En effet, la situation de l'espèce se distingue par le fait que les consorts ... ont recouru contre le bulletin « subordonné » pouvant être considéré en quelque sorte comme dernier bulletin de la chaîne décisionnelle et obtenu gain de cause quant à la qualification de revenus y contenue, mais que l'élément décisionnel de cette qualification est déjà contenu dans le premier bulletin « de base » i.e. le bulletin d'établissement du 14 janvier 2009 qui n'a pas été contesté valablement et est partant devenu définitif. Or, l'AO prévoit un système de chaîne de bulletins et de voies de recours dont la logique veut qu'un élément décisionnel doit être contesté dès le premier bulletin « de base » qui l'arrête et qu'un succès d'une voie de recours contre ce premier bulletin « de base » doit emporter un redressement de tous les bulletins « subordonnés ». Par contre, l'AO ne comporte pas une disposition prévoyant un redressement, en quelque sorte à rebours, d'un bulletin « de base » en cas de succès d'une voie de recours introduite à l'encontre de cette logique contre un de ses bulletins « subordonnés ». La situation, telle celle de l'espèce, d'une contrariété de qualifications sous l'impôt sur le revenu et sous l'impôt commercial communal, ensemble les incidences sur les cotes d'impôt dues en découlant, ne s'analyse partant pas en une illégalité, mais serait éventuellement à entrevoir au niveau d'une rigueur objective à faire valoir dans le cadre d'une demande de remise gracieuse d'impôt.

En somme, le directeur a valablement retenu qu'au vu de l'absence d'une réclamation introduite contre le bulletin d'établissement du 14 janvier 2009 et de la déclaration d'irrecevabilité du recours contentieux dirigé contre ce bulletin contenue dans le jugement prévisé du 1er décembre 2010, ledit bulletin avait acquis autorité de chose décidée.

Par voie de conséquence, c'est à juste titre que le directeur a refusé de donner suite au recours hiérarchique introduit par les époux ...-... et leur recours contre la décision du directeur est à rejeter comme étant non fondé.

Le jugement entrepris encourt partant la réformation en ce qu'il a déclaré irrecevable le recours des appelants contre la décision directoriale du 8 juillet 2011, ledit recours, en ce qu'il tend à l'annulation de ladite décision, étant recevable mais non fondé.

Au vu de l'issue au fond, la demande des appelants en allocation d'une indemnité de procédure de 1.500 € à chaque appelant pour chacune des deux instances est à rejeter, étant donné que les conditions afférentes ne se trouvent pas vérifiées en l'espèce.

PAR CES MOTIFS

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause,

reçoit l'appel du 20 juillet 2012 en la forme,

au fond, le déclare partiellement justifié,

partant, par réformation du jugement entrepris, se déclare incompétent pour connaître du recours principal en réformation,

reçoit le recours subsidiaire en annulation en la forme,

au fond, le déclare non justifié et en déboute,

rejette la demande des appelants tendant à l'allocation d'une indemnité de procédure de 1.500 € à chaque appelant pour chacune des deux instances,

condamne les appelants aux dépens de l'instance d'appel.

Ainsi délibéré et jugé par:

Francis DELAPORTE, vice-président,

Serge SCHROEDER, premier conseiller,

Martine GILLARDIN, conseiller,

et lu à l'audience publique du 20 décembre 2012 au local ordinaire des audiences de la Cour par le vice-président, en présence du greffier en chef de la Cour Erny MAY.

s. MAY　　　　　　　　　　s. DELAPORTE

Reproduction certifiée conforme à l'original.

Luxembourg, le 29 mai 2016

Le greffier en chef de la Cour administrative